
A Tributação: O IOF, a CSLL, a Arrecadação, Política e Constituição Federal

Júlio César Ballerini Silva. Juiz de Direito;
Mestre em Processo Civil pela PUCCAMP;
Especialista em Direito Privado e Processo Civil pela FADUSP.

Flávio Augusto Maretti Sgrilli Siqueira.
Defensor Público Substituto no Estado de Minas Gerais;
Mestrando em Direito Penal e Tutela dos Bens Supra-Individuais pela UEM;
Especialista em Direito e Processo Penal pela UEL;
Professor de Direito e Processo Penal da ESA OAB-SP Núcleo Pirassununga.

I) Prévias Considerações Interdisciplinares.

Não é desconhecido dos operadores do direito, o fenômeno do esgotamento paradigmático do pensamento jurídico fundado a partir da premissa de um direito natural (concepção tomista que foi empregada por séculos pelos juristas como modo de pensar dogmaticamente o direito) que encontra inúmeras dificuldades de resolver os problemas decorrentes da complexidade das relações intersubjetivas, ainda mais em um mundo que prima pela celeridade decorrente dos próprios avanços tecnológicos num mundo globalizado, o que não pode ficar á margem do ordenamento jurídico, não mais se podendo cogitar da possibilidade de empregar fórmulas medievais ou latinas num mundo com tal peculiaridade (o termo juntar aos autos, vem do hábito medieval de se costurar pergaminhos nos autos do processo com linha e agulha, o que perde sentido num mundo impregnado pela digitalização, inclusive com a possibilidade de formação de autos digitais como admitido pela

Lei nº 11.419/07), estabelecida de forma sem precedentes no curso da evolução histórica.

Tanto assim que autores como Celso Lafer propugnam, como proposta inicial para a solução do problema referente ao hiato apontado, a adoção de um novo modelo paradigmático¹ (o referido autor propõe chamá-lo de paradigma da filosofia do direito, para permitir um “pensar” menos dogmático, mais aberto ao “perquerir”, tomando, aliás, o dogma não como um fim em si mesmo, mas, ao contrário, como um ponto de partida, como, ademais, vinha sendo sugerido por Tércio Sampaio Ferraz Jr.,² permitindo-se a interpretação que autorize abranger fatores interdisciplinares, e, desta forma mais consentâneos com a realidade atual).

E isso se torna relevante na medida em que, igualmente, se tem por inegável que o Direito seja um fenômeno histórico, revestido de temporalidade e que, nos primórdios da civilização já tinha seu conteúdo intimamente ligado aos desígnios dos detentores do poder (*verbi gratia*, no Egito Antigo, no período conhecido por Antigo Império, ou seja, entre 2.664 a C e 2.155 a C, cunhou-se a expressão segundo a qual “o justo é o que o faraó ama, e o mal é aquilo que o faraó odeia”³, não obstante a ponderação de que o justo é ético, para esse povo se confundia com a emblemática noção de *maat*⁴), reforçando-se o entendimento segundo o qual o direito implica numa evidente técnica de controle social (caráter igualmente destacado pelo já mencionado Tércio Sampaio)⁵.

Essas concepções ligando o Direito ao poder se tornam uma questão de grande relevo posto que, em um mundo globalizado, em que o poder econômico se concentra em pólos globalizantes opostos aos dos globalizados, se pode passar a questionar se fatores intimamente ligados ao poder não estão colocando em

¹ Lafer, Celso. A reconstrução dos direitos humanos. São Paulo: Companhia das Letras, 1.991.

² Ferraz Jr., Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito. São Paulo: Atlas, 1.988.

³ Roberts, J. M. O livro de Ouro da História do Mundo. Rio de Janeiro: Ediouro, 2.001, p. 100.

⁴ Gillisen, John. Introdução Histórica ao Direito. Lisboa: Calouste Gubenkian, 1.987, p.67.

⁵ Ferraz Jr. Tércio Sampaio. Introdução ao estudo do Direito. São Paulo: Atlas, 1.988.

xeque a interpretação que se possa fazer do ordenamento jurídico como um todo.

Tal discussão se torna muito evidente e atual, num mundo em que as informações e a tecnologia são difundidas de forma muito rápida, por veículos como a internet e a própria mídia, de um modo geral, observando-se uma crise de efetividade, outro fator de complexidade a ser sopesado (e, lamentavelmente, não se tem observado a preocupação das Faculdades de Direito em focar tais situações) em primeiro lugar, do ordenamento jurídico enquanto tal (como se pode entendê-lo como forma de controle social eis que o mesmo para ser alterado exige uma série de atos e formas dos poderes normativos, que demandam um tempo totalmente incompatível com as mudanças sociais, e, sobretudo, econômicas ?), o que vem acompanhado da crise instrumental (se o ordenamento estabelece direitos, em caso de violações a esses direitos tem-se o direito de ação para o devido restabelecimento da situação, o qual, como é cediço, repousa num instrumental processual para que possa ser exercitado), o que nos conduz a um terceiro evento, qual seja, o da crise do Poder Judiciário (ente institucional que tem por função precípua o exercício da jurisdição, ou *jurisdicere*, poder de “dizer o direito”, de forma imparcial). Tais variáveis são postas em conflito, de forma candente, na questão de massas que se delineia no presente momento, com a discussão das ações versando sobre a possibilidade de alteração da carga tributária em detrimento do contribuinte e em contrariedade à vontade do Poder Legislativo, como se observou (e cuida-se de fato público e notório eis que amplamente divulgado pela mídia) na questão da votação da manutenção da CPMF pelo Senado Federal, o que, como parece ser de singular obviedade franciscana, tenderá a levar à propositura de um elevado número de demandas similares, e, com certeza, terá como pano de fundo, a discussão a respeito da influência de fatores interdisciplinares como justificativas aptas à sustentação de quaisquer das teses jurídicas em conflito (até porque normalmente são invocadas antinomias aparentes de normas, com regimes jurídicos diversos, como se exporá adiante).

A discussão se fará ainda mais candente se for observada a peculiaridade de que a Constituição pátria cunhou a necessidade de observância de um Estado Democrático de Direito, de modo tal que, nessas condições, se impõe a necessidade de cumprimento da aplicação da pirâmide normativa, ou seja, da hierarquia entre normas superiores em relação a normas inferiores, o que implica na necessidade, nesse universo democrático, de que o Fisco, gerido pelo Poder Executivo, não se sobreponha, de modo *manu militari*, à vontade normativa posta pelo Poder Legislativo (e a imparcialidade incita ao fundamento político de existência do Poder Judiciário impõe que desta diretriz não se possa afastar, em caso de eventual questionamento jurisdicional a respeito do tema, seja em sede de controle difuso, seja em sede de controle concentrado de constitucionalidade), sob pena de total ruptura da harmônica estrutura de tripartição de poderes idealizada pelo Constituinte pátrio (eis que se teria avançado, *contrario sensu*, de forma indevida, na estrutura do complexo e equilibrado mecanismo de freios e contra-pesos, idealizado pela doutrina federalista anglo-saxônica, e acolhido pelo sistema constitucional pátrio).

A par disso, não se pode esquecer que, se o poder constitucional emana do povo, que o manifesta por representantes eleitos, estabelecendo-se um arcabouço de garantias do cidadão em face de um poder soberano, o que implica dizer, sob a perspectiva da teoria geral do Estado, que o *imperium* não pode se sentir tentado (salvo situações excepcionalíssimas, devidamente ressalvadas na própria Constituição, como as de guerra externa), por mais que premências políticas e administrativas possam ser relevantes, a não observar o sistema protetivo em questão.

Daí o relevante papel do Poder Judiciário, no âmbito fiscal, em que, às mais das vezes, por juízos de proporcionalidade e razoabilidade, na resolução de antinomias aparentes, deverá fazer prevalecer os limites protetivos que a Constituição estabelece para a contenção do que pode ser entendido como essa voracidade tributária, sendo relevante a observação mais detida das formas de defesa do contribuinte em relação ao Fisco, eis que, em *ultima ratio*, como preconizavam os federalistas ingleses a respeito do tema *no taxation*

without representation, a representar a idéia de que somente nos termos da representação constitucionalmente exercida, o Poder Público poderá exercer legitimamente suas pretensões (eis que, fora desses limites começaria o transbordar de um Estado de Direito para formas menos democráticas e, por conseqüência, mais totalitárias de exercício de poder que, lamentavelmente, tem sido observadas em alguns países da África e da América Latina, com seus arremedos de ditaduras constitucionais, como tem sido fartamente destacado pelos meios de comunicação de massa, os *mass media*).

Isso sempre deve ser lembrado, sob pena de se incorrer na formação de perigosos precedentes jurisdicionais, já que, como admitido por Hannah Arendt⁶, em sua conhecida obra a respeito das Origens do Totalitarismo, uns dos principais e mais sintomáticos indícios de que o regime democrático está se tornando um regime totalitário é a redução ou supressão de garantias constitucionais (seja sob a forma de direitos e garantias individuais, seja sob a forma de direitos e garantias sociais ou coletivas).

Assim, mesmo que se tenha, no mundo atual, uma grande necessidade de atenção para com os fatores interdisciplinares e sua influência sobre a forma de interpretar o direito, ainda assim não se pode distanciar de um *minimum* constitucionalmente assegurado, sob pena de total subversão da ordem constitucional, alterando-se o regime de governo de forma que, *data máxima, concessa, permissa vênia*, não seria legítima.

E questões referentes ao aumento da carga tributária, em contrariedade manifesta à vontade do Parlamento, tem atualidade candente, sendo, inclusive, questionadas por ação civil pública intentada por partido político, perante o Supremo Tribunal Federal, que deverá dirimir tal ponto dentro dos parâmetros que norteiam sua missão de guarda da ordem constitucional, sendo certo que, ante todo o exposto acima, o precedente jurisdicional a ser formado, em condições como tal, será extremamente sintomático em relação ao regime de governo adotado, não se podendo escapar do papel garantista do texto constitucional em relação, em primeiro lugar, às garantias do indivíduo

⁶ ARENDT, Hannah. *As origens do Totalitarismo*, São Paulo: Ed. Universidade de Brasília, Brasil, 2.002.

em face do Estado (leia-se detentor do poder que exerce as funções de chefe deste Estado, e que no Brasil acumula as funções de chefe de Governo, pela adoção do presidencialismo), mas, sobretudo, sob a perspectiva da Tripartição de Poderes, e, ainda de forma mais candente, da harmonia entre eles pela efetiva aplicação do sistema de freios e contra-pesos.

II) Introdução:

O tema tributação sempre foi uma torrente na vida humana, o qual nos remonta desde a história antiga nos dias de Jesus Cristo passando por períodos de maior clamor popular como nos dias de César com o conhecido *non olet* advindo do ato de tributar o uso dos banheiros públicos avançando com sucessivos movimentos populares e revolucionários cuja fundamentação isolada ou conjuntamente foi o poder de império dele advindo⁷.

Hodiernamente, o tema ressurgiu com força em razão da sobrevivência de uma derrota política ocorrida no Senado Federal, a qual custou ao governo a manutenção da famigerada Contribuição Provisória sobre Movimentações Financeiras, a CPMF, tal como apontado linhas atrás.

Esse acontecimento ensejou a utilização de instrumentos legislativos para que houvesse a majoração de alíquotas do imposto sobre operações financeiras para que este passasse a operar como um meio de recomposição das receitas perdidas em decorrência da supressão da CPMF, outro fato público e notório, eis que amplamente divulgado pelos meios de comunicação de massa, inclusive por entrevistas ministeriais com o confessado propósito mencionado acima, o que, em termos processuais, portanto, sequer precisaria ser comprovado (a orientação trazida pelo advento da norma contida no artigo 334 e seus consectários do Código de Processo Civil, dá a medida de que não se admitirá a produção de provas em relação a fatos públicos e notórios).

⁷ N.A: Basta ver as condições deletérias, para o Império Inglês, em relação a abusos tributários, na questão do chá, que culminaram no movimento de independência dos Estados Unidos da América, num dos que pode ser tido como melhores exemplos de movimento de reação popular contra a arbitrariedade fiscal.

Tal atitude ensejou diversas reações e tornou candente o questionamento a despeito da função das modalidades legislativas, bem como a utilização do Direito Tributário como instrumento apto à supressão de garantias fundamentais do contribuinte em prol do equilíbrio das receitas públicas (fatores interdisciplinares, como asseverado acima, mas que, ainda assim, devem ser respeitados sob pena de transfiguração do regime de governo previsto para a República Federativa do Brasil, em sede constitucional).

III) O Tributo e a Constituição:

A Constituição é um arcabouço valorativo que deflui da concentração dos principais fatores motrizes de uma sociedade em um específico momento histórico, social e cultural e por residir no topo na pirâmide kelseniana⁸ (em tese somente estaria abaixo da norma pressuposta, ou seja, a norma hipotética fundamental, intimamente relacionada com a idéia do direito como técnica de controle social⁹, no sentido de que essa norma hipotética deveria ser tida como um pressuposto do gênero: “cumpra-se as normas, validando-se as inferiores pelas superiores, ou submeta-se a uma sanção”) funciona como molde e configurador das normas hierarquicamente inferiores.

E, realmente, se o *minimum* constitucional, ao menos no que tange à idéia de forma de organização do governo e do Estado e de um arcabouço protetiva de garantias do cidadão (o que não deixa de delimitar os poderes do Estado) não for respeitado, inócua e vazia se torna a idéia de Estado Constitucional, que, em condições como tal se prestaria, apenas e tão somente, para atender a funções meramente oníricas do poder junto à mídia e aos particulares, o que, com a devida licença, não se pode conceber, por razões de singular obviedade franciscana.

A propósito, José Joaquim Gomes Canotilho, em oportuna abordagem a respeito deste tema, estabelece comentários sobre a força da Constituição como poder supremo de regulação social, apontando no sentido de que:

⁸ Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*, Lisboa: Ed. Kalouste Gubenkian, 1.987.

⁹ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio, op. cit.

"O Estado constitucional democrático ficaria incompleto e enfraquecido se não assegurasse um mínimo de *garantias* e de *sanções*: garantias da observância, estabilidade e preservação das normas constitucionais; sanções contra actos dos órgãos de soberania e dos outros poderes públicos não conformes com a constituição. A ideia de *protecção, defesa, tutela ou garantia* da ordem constitucional tem como antecedente a ideia de *defesa do Estado*, que, num sentido amplo e global, se pode definir como o complexo de institutos, garantias e medidas destinadas a defender e proteger, interna e externamente, a existência jurídica e fáctica do Estado (defesa do território, defesa da independência, defesa das instituições). A partir do *Estado constitucional* (cfr. *supra*, Parte I, Cap. 3, I) passou a falar-se de *defesa* ou *garantia da constituição* e não de *defesa do Estado*. Compreende-se a mudança de enunciado linguístico. No Estado constitucional o objecto de protecção ou defesa não é, pura e simplesmente, a defesa do Estado, mas da forma de Estado tal como ela é normativo-constitucionalmente conformada' — o Estado constitucional democrático¹⁰."

E não se nega que o tributo seja uma das modalidades de obtenção de receitas para que o Estado possa adimplir com seus deveres constitucionalmente entabulados, eis que, como igualmente público e notório, o Estado detém uma série de incumbências erigidas em sede de contrato social, em que o homem confere a ele o dever de garantir determinadas estruturas sociais em prol da manutenção da ordem social. No entanto, esse poder do Estado, que lhe é conferido no intuito de cobrar tributos não é ilimitado, uma vez que tal iniciativa poderia ensejar uma insustentável situação draconiana em detrimento dos contribuintes, de todo não admitida no direito pátrio, ao menos num sistema constitucional de Estado Democrático de Direito, levando-se em consideração fatores eminentemente técnicos. Sobre o tema, de se destacar o apontado por Roque Antônio Carrazza, no sentido de que:

¹⁰ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina. 2005. p.954.

“Deste modo, os contribuintes, se, por um lado, têm o dever de pagar tributos, colaborando para a manutenção da *coisa pública*, têm, por outro, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitrariedade tributária, em suas mais diversas manifestações (inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo). Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima idéia de que o *interesse fazendário* (meramente arrecadatório) equivale ao *interesse público*¹¹.”

Assim, o equilíbrio e harmonia entre a pretensão e a prerrogativa de obter receitas e os direitos dos contribuintes há de ser entabulado como método de controle jurídico-social das atividades estatais, onde, em um giro, evita-se a vulneração dos serviços essenciais e das funções atribuídas ao Estado para adimplir o contrato social e o enfraquecimento dos contribuintes no direito de serem tributados nos limites do estritamente necessário (e isso, não se nega, implica em dizer que se tem a caracterização de algumas antinomias, o que, como apontado em item anterior deste artigo, autorizaria a própria aplicação do princípio da proporcionalidade, como forma de resolução do impasse, como, ademais, decorria, de forma expressa, das orientações contidas nos artigos 4º e 5º, ambos da Lei de Introdução ao Código Civil).

A Constituição erige em toda sociedade como o marco supremo de regulamentação dos contatos sociais, e, como o Brasil adotou a linha constitucional analítica descreveu com minudência os preceitos que informam o direito de tributar, o qual, de passagem, pode-se afirmar ser erigido em prol de direito fundamental do indivíduo cuja violação enseja solar repreensão pela via do controle de constitucionalidade (até como forma de fazer prevalecer a

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2006. p.475.

mens legis, a que aduz a norma contida no artigo 5º da Lei de Introdução ao Código Civil). Geraldo Ataliba explica:

“As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos¹².”

Noutra senda e, em contrapeso, o tributo deve ser exigido pelo Estado, pois com a concentração de variadas incumbências este deve deter recursos para que possa gerenciar a correta distribuição financeira, ordenar o atendimento das variadas necessidades sociais e prestar o adequado respeito as pautas socialmente determinadas e positivadas em sede constitucional.

A esse respeito, Leandro Paulsen recorda no sentido de que:

“...a tributação não constitui propriamente uma concessão da sociedade em favor do Estado, tampouco uma exigência unilateral deste, mas, sim, instrumento da própria sociedade no sentido de viabilização da manutenção da máquina pública estruturada conforme os anseios desta mesma sociedade, representada na sua condução dos titulares dos cargos eletivos. Daí o surgimento da noção de que a obrigação de pagar tributos constitui dever fundamental do indivíduo, responsável que é pela manutenção da sociedade que integra¹³.”

¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2005. p.30.

¹³ PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 1ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008. p.17.

Desta feita, não se pode deixar de apontar algumas situações que passam a ser de crucial atenção em relação ao tema em comento, carecendo de análise sob o crivo técnico, no que se refere à viabilidade jurídica, ou não, da sua utilização como vias alternativas de arrecadação diante da supressão da autorização normativa da cobrança da conhecida CPMF.

IV) Imposto sobre Operações Financeiras, o Princípio da Moralidade e os Decretos Presidenciais:

O Imposto sobre Operações Financeiras sofreu um aumento em razão de uma alíquota adicional de 0,38% incidente sobre as operações de crédito cuja instituição se deu através do Decreto nº 6.339/08.

Tal tributo é daqueles cuja majoração é admitida por ato infralegal, vez que está excetuado da regra da legalidade no que pertine ao aumento das alíquotas e, indo além, é considerado exceção ao comando da anterioridade, sendo ambos constitucionalmente firmados.

Cuida-se, portanto, de tributo que funciona, dessa sorte, motivado pelos fatores econômicos e sociais que venham a influir nessa figura tributária, de modo que, sob tal perspectiva, o IOF seria um tributo extrafiscal¹⁴, onde as alíquotas podem ser majoradas mediante decreto emanado da Presidência em razão da alteração das alíquotas se escudar em motivos econômicos e sociais, por visar equilibrar aspectos inerentes a política cambiária, securitária, creditícia e atinente ao mercado de valores.

Sobre referida peculiaridade, José Afonso da Silva explica no sentido de que:

“São utilizados como instrumentos de política monetária, daí por que também está prevista a faculdade de o Poder

¹⁴ Ricardo Lobo Torres diz: “A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias” (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p.167).

Executivo alterar suas alíquotas, a fim de lhes dar flexibilidade com o objetivo de ajustá-los à conjuntura monetária e inflacionária em cada momento, assim como à política de câmbio (art. 153, § 1º)¹⁵."

Assim, o fundamento da modulação dos valores das alíquotas se guindaria em motivos de política econômica, não podendo ser alterado a esmo sem que haja a demonstração plausível das justificativas extrajurídicas que autorizaram sua exasperação, sob pena de ocorrência de desvio de sua finalidade, e, portanto, nessas condições ato ilícito que, no âmbito do direito público, seria insuscetível de operar efeitos jurídicos. Decerto que toda lei e/ou ato normativo gozam da presunção de constitucionalidade, a qual é quebrantada quando se apura que ocorra a indevida usurpação de suas finalidades em prol de burla ao sistema constitucional tributário. Desta feita, sempre com a devida licença, parece que o decreto que aumenta injustificadamente alíquotas e cria uma alíquota adicional no valor exatamente correlato ao previsto na extinta CPMF corresponde a uma atitude que se encontra a socapa das finalidades desta modalidade tributária, a revelar a inconstitucionalidade em relação a tal aumento. Ademais, o Código Tributário Nacional no advento da norma contida em seu artigo 65 é claro ao prelecionar que o ato do Poder Executivo que aumente as alíquotas ou base de cálculo do IOF seja um ato vinculado, pois entre a determinação da chefia do executivo e sua efetivação é preciso a finalidade de ajustá-lo aos objetivos da política monetária.

A Constituição Federal, ao entabular, a exceção à regra constitucional da legalidade no artigo 153, § 1º, o fez tracejando que há de ser respeitado o limite normativamente delimitado para a alteração desse imposto, daí, erigir naturalmente o questionamento de que esse Decreto não encontra respaldo legal no permissivo central que se encontra adstrito aos objetivos da política monetária, pois por diversas vezes foi demonstrada a sua utilização como

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2000. p.703.

substitutivo da CPMF, portanto, em descompasso com o permissivo constitucional e legal de sua modificação a maior.

Significa essa atitude à inserção indevida de parcela da perda de arrecadação da malsinada contribuição por intermédio da via transversa de uma alíquota adicional de um imposto, em ato contrário à vontade manifesta do Senado Federal, que, como sabido, representa os Estados Federados frente à União, a evidenciar situação de ruptura, não só, ao princípio da Tripartição de Poderes, mas ao sistema federativo, nessas condições.

A respeito do tema em comento, Luciano Amaro explica no sentido de que:

“As preocupações não mais se concentram no emparelhamento de despesas e receitas no orçamento; o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a *surpresa* de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades¹⁶.”

O princípio da legalidade tributária deve ser respeitado e sua validade é imperativa nas hipóteses em que o a alteração dos fatores modulares dos tipos tributários ocorre de forma indevida porquanto, cuidamos de normas de exceção e tais normas devem ser interpretadas com extrema cautela para que se evite a utilização da máquina fiscal em prol de idéias governamentais em detrimento do interesse público e social, não atendendo as necessidades de regulamentação e desenvolvimento econômico, traços marcantes do imposto sobre operações financeiras.

O IOF não se presta como instrumento arrecadatório posto a alcance do Fisco, mas sim, objetiva cadenciar a economia, de modo a permitir um equilíbrio nas relações econômico-cambiais, em situação, portanto, ontologicamente diversa da sua utilização para compensar falta de autorização legislativa de outro tributo ou fonte de receita, ante tudo quanto consignado linhas atrás.

Sabido é que a alteração tributária para majoração da alíquota adicional poderia ter sido feita por intermédio de Medida Provisória, a qual iria sofrer um

¹⁶ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva.2003. p.123.

controle de constitucionalidade repressivo no Congresso Nacional quando da avaliação dos permissivos de necessidade e urgência, nos lindes do artigo 62, Constituição Federal (ou seja, pelo devido processo legislativo, não estaria o Poder Executivo atuar, em tal seara, sem a necessária autorização do Poder Legislativo). E isso poderá vir a ter repercussões jurídicas mais sérias, no âmbito da própria responsabilidade civil do Estado (na sua acepção *lato sensu*), em relação a danos que venha a causar aos contribuintes com tais medidas (a exemplo do que ocorreu, por exemplo, nos chamados Plano Collor I e II), até porque, desde há muito, se encontra superado, no direito pátrio, o vetusto adágio de direito público no sentido de que *the King can't do no wrong*.

Outro elemento seria o aumento de alíquotas através do processo legislativo mais célere igualmente previsto na Constituição, onde haveria uma discussão mais democrática a respeito dos limites de tal aumento e, de certa maneira, teríamos uma análise a respeito da constitucionalidade da medida.

O IOF, de fato, dispensa o atendimento dos princípios constitucionais tributários da anterioridade e da tipicidade cerrada, mas, deve respeito a todos os princípios administrativos erigidos na Constituição, no que pertine a majoração de sua alíquota por via de um ato do Presidente da República, mas, com o devido respeito, isso não implica num ato discricionário que possa ser livremente exercido, como, ademais, se tem como regra em matéria do regime jurídico dos atos de direito público (princípio basilar em sede de direito administrativo, como é cediço).

Isso porque, nessas condições o princípio da moralidade seria sensivelmente vulnerado com atitudes deste jaez, pois ter-se-ia uma tentativa de realizar a compensação orçamentária advinda da perda da CPMF através do alargamento das alíquotas do IOF, por via transversa, em contrariedade ao devido processo legislativo, e vulneração ao Pacto Federativo e ao princípio da Tripartição de Poderes (não fosse assim, pelo óbvio, seria desnecessário cuidar-se disso na Carta Política, posto que haveria falta de parâmetros para analisar paradigmaticamente as condutas dos agentes públicos, que poderiam inseri-las

em qualquer contexto ou conteúdo, o que, portanto, não se pode conceber, por razões óbvias).

A doutrina, aliás, não destoa deste entendimento, como se pode observar, *verbi gratia*, pelo quanto asseverado em relação ao tema em comento, por Carmem Lúcia Antunes Rocha, que explica a esse respeito, no sentido de que:

“...a razão ética que fundamenta o sistema jurídico não é uma “razão de Estado”. Na perspectiva democrática, o direito de que se cuida é o direito legitimamente elaborado pelo próprio povo, diretamente ou por meio de seus representantes. A idéia da qual se extraem os valores a serem absorvidos pelo sistema jurídico na elaboração do princípio da moralidade administrativa é aquela afirmada pela própria sociedade segundo suas razões de crença e confiança em determinado ideal de Justiça, que ela busca realizar por meio do Estado....o Estado não é a fonte de uma Moral segundo suas próprias razões, com se fosse um fim e a sociedade um meio. O Estado é a pessoa criada pelo homem para realizar os seus fins numa convivência política harmônica. Quando e onde o Estado arvora-se em fonte de uma moral e transforma-se em um fim, não há, ali, qualquer moral prevalecendo, pois o que em seu nome se pratica não pode ser assim considerado pela circunstância de que ali estará a aplicar regras antidemocráticas, de voluntarismo do eventual detentor do poder, sem preocupação com o ideário jurídico da sociedade¹⁷.”

Para a correção dessas impropriedades, o próprio Código Tributário Nacional apresenta espécies de saneamento de inconstitucionalidades e irregularidades

¹⁷ ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994. p.190/191.

na tributação, tal qual os dispositivos dispostos nos artigos 145 e 149 do referido texto em comento.

O lançamento tributário, a bem da verdade, é um ato vinculado, portanto, sendo que os fatos geradores da exação com as novéis alíquotas podem ser revistos de ofício pela autoridade administrativa ou por provocação dos contribuintes, vez que para lançar é preciso determinar o montante tributável de acordo com as premissas estabelecidas em lei e, como o decreto, destoando da lei fixou diferentes alíquotas deve ser desconsiderado ante sua inutilidade para inovar no ordenamento jurídico nessas circunstâncias. Como lembra Luciano Amaro, em relação ao referido assunto:

“O lançamento deve ser efetuado pelo sujeito ativo nos termos da lei, vale dizer, tem de ser feito sempre que a lei o determine, e sua consecução deve respeitar os critérios da lei, sem margem de discricção dentro da qual o sujeito ativo pudesse, por razões de conveniência e oportunidade, decidir entre lançar ou não, ou lançar valor maior ou menor, segundo sua avaliação discricionária¹⁸.”

A atitude do Fisco em cobrar o IOF nessas hipóteses enseja no Direito lusitano, como aponta Gabriel de Jesus Tedesco Wedy salienta, danos morais, o que hoje resta mais candentes ante a tendência de incorporação dos devedores da Fazenda Federal nos cadastros do SERASA, a serem indenizados:

“O conteúdo da noção de boa-fé para o direito português encontra a sua base no artigo 6º - A, do CPC, ou seja, a referida disposição é no sentido de que a Administração deve levar em conta os valores fundamentais do Direito, relevantes em face das situações consideradas. Portanto, a Administração deverá observar os princípios do menor

¹⁸ AMARO, Luciano. Op. cit. p.337.

sacrifício para o administrado, da igualdade, entre outros, dentro do procedimento administrativo. Assim, para o direito luso a boa-fé é uma cláusula geral. São considerados subprincípios da mesma a proporcionalidade, a necessidade e a proteção da confiança, etc.

Portanto, a boa-fé está no âmago do procedimento administrativo e não pode ser desvinculada do mesmo. Se não for observada estritamente a boafé, o procedimento administrativo é ilegal. Em Portugal, a Administração Tributária está obrigada a indenizar o contribuinte por todos os danos causados ao mesmo em face da inobservância do princípio da boa-fé [artigo 22 do CRP e 483 do Código Civil]. A má-fé da Administração pode ocasionar a responsabilização administrativa e criminal dos seus agentes como nos casos de denegação de justiça, corrupção, peculato, etc. O dever de boa-fé tem abrangência reduzida em relação aos poderes vinculados da Administração.

A Administração deve restringir-se a obedecer à lei e agir de acordo com o comportamento imposto pelo ordenamento. Em Portugal, entende-se como violador da boa-fé o comportamento sistematizado do Fisco de interpretar e aplicar normas no sentido de apenas maximizar as suas receitas. Nesse caso, o princípio da imparcialidade também estará violado pela Administração que não observou em sua conduta o agir de boa-fé¹⁹."

Assim, a criação da alíquota adicional nos afigura inconstitucional, consistindo em tributação cuja incidência vulnera o sistema constitucional tributário.

¹⁹ WEDY, Gabriel Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. Porto Alegre: Revista da AJUFERGS, n. 3. p.251/288. 2006. p.257.

V) A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a Medida Provisória 413/08.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido é uma das modalidades tributárias para custeio da seguridade social entabulada no artigo 195, I, alínea c, Constituição Federal e também na Lei 7.689/88.

O artigo 3º, Lei 7.689/88 estabeleceu que a alíquota da CSLL é de oito por cento sobre o lucro das pessoas jurídicas e equiparadas.

A Medida Provisória 413/08 em seu artigo 17 alterou a alíquota da CSLL majorando-a para 15% para algumas pessoas jurídicas determinadas no artigo 1º, § 1º, Lei Complementar 105/01 e no caso das demais pessoas jurídicas majorando-a para 9%.

A alteração nas alíquotas da CSLL passará a vigor a contar de maio do corrente, o que está em compasso com o princípio da anterioridade, pois nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social há a adoção de uma regra especial de entrada em vigor e também a medida provisória depende do atendimento dos seus corolários basilares, a saber, urgência e emergência, os quais não estão presentes.

Roque Antônio Carrazza diz:

“Este prazo, que ainda a eficácia e a aplicabilidade destas leis, indica, inequivocadamente, que as medidas provisórias não podem nem criar, nem aumentar as “contribuições sociais para a seguridade social”. Deveras, o imediatismo eficaz das medidas provisórias não se coaduna com este prazo de 90 dias, determinado pela Constituição. Portanto, a urgência e a relevância, no que concerne as “contribuições sociais para a seguridade

social”, são atendidas com a mencionada *vacatio legis* de 90 dias, e não com a edição de medidas provisórias²⁰.”

Imperioso é que essa nova alíquota não retroaja para fins de ser computada como elemento necessário a apuração do montante tributável no ano de 2007, sob pena de violação ao princípio da irretroatividade da lei tributária (artigo 150, III, alínea *a*, Constituição da República), o que também é vedado pelo Código Tributário Nacional ao disciplinar que a lei vigente a época do fato gerador é determinante para fins de lançamento tributário.

José Eduardo Soares de Melo expõe:

“A lei tributária, como regra, só pode incidir, gravar, onerar os fatos futuros, mantendo íntima vinculação com o apontado princípio da anterioridade, com o escopo de permitir segurança e certeza às situações tributárias concernentes às suas atividades e interesses²¹.”

A CSLL teve seu aumento fixado em Medida Provisória, a qual, malgrado tenha atendido o lapso da noventa para sua entrada em vigor, não atende os requisitos elementares para a majoração de uma alíquota, sendo certo que ao conferir um decurso preliminar de tempo até sua entrada em vigor gerou a subversão do meio legislativo porquanto tal poderia ser realizado por lei no mesmo lapso, assim, carece de urgência a medida provisória.

Hugo de Brito Machado adota posicionamento que encampamos na sua inteireza:

“A norma do § 2º, do art. 62 da Constituição Federal, introduzida pela Emenda n. 32, que exige lei do exercício anterior para autorizar a cobrança dos impostos sujeitos ao princípio da anterioridade, tem natureza meramente

²⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p.89.

²¹ MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Dialética. 2005. p.28.

interpretativa. O Congresso Nacional apenas disse o que deveria ter sido dito há muito tempo pelos tribunais, especialmente pela Corte Maior. Assim, aplica-se também às taxas e as contribuições sujeitas ao princípio da anterioridade nos termos do art. 150, inciso III, alínea "b", da Constituição Federal. Pela mesma razão, a anterioridade de noventa dias a que se sujeitam as contribuições sociais por força do art. 195, § 6º, da Constituição Federal há de ser contada a partir da publicação da lei em que se tenha convertido a medida provisória²²."

A tributação mediante alíquotas mais elevadas, agravando o ônus do contribuinte pode gerar uma situação complexa no que pertine ao planejamento tributário e organização empresarial, por conseguinte, pode vulnerar espaços de emprego, ampliação mercadológica, enfim, conduzir a um sem número de situações de receio em investimentos econômicos.

O reflexo disso pode vir, caso o Congresso Nacional rejeite a referida Medida Provisória, pois carece dos seus permissivos constitucionais e também por significar essa atitude um quebrantamento do princípio da segurança jurídica.

Noutra senda, as Contribuições Sociais tem sua renda vinculada ao custeio da seguridade social, com destinação constitucionalmente firmada. Assim, qualquer ato de compensação de receitas por intermédio de subtração do orçamento previdenciário é inconstitucional.

Hugo de Brito Machado leciona:

"As contribuições, com as quais os empregadores, os trabalhadores, os administradores de concursos de prognósticos financiam *diretamente* a seguridade social não podem constituir receita do Tesouro Nacional

²² MACHADO, Hugo Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2004. p.89.

precisamente porque devem ingressar *diretamente* no orçamento da seguridade social. Por isto mesmo, lei que institua contribuição social com fundamento no art. 195 da Constituição Federal indicando como sujeito ativo pessoa diversa da que administra a seguridade social viola a Constituição²³."

Questionamentos de fundo eleitoral e político não podem vir descritos dentro do Direito Tributário, o qual não se presta a rearranjos orçamentários ou compensatórios de receita, tal qual se dá com o aumento de tributos na atualidade, onde objetiva-se não sanear déficits da Seguridade Social, mas sim, minorar impactos no orçamento da União pela incidência de alíquotas a maior para o IOF e para a CSLL.

Hugo de Brito Machado prossegue:

"Foi quebrada a lógica do sistema em nome do aumento da arrecadação, que segundo as autoridades do Governo se faz necessário em virtude do enorme déficit da Previdência. Na verdade, porém, esse déficit resulta da apropriação, pelo Tesouro Nacional, das contribuições previdenciárias mais significativas, vale dizer, a Cofins e a CSL²⁴."

O ato de empregar receitas vinculadas no orçamento do Tesouro Nacional, de modo indistinto, presta-se a aumentar o rombo da previdência²⁵ e, na mesma

²³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p.394.

²⁴ *Ibid. Ibidem.* p.397.

²⁵ Hugo de Brito Machado prossegue: "O exame dos balanços gerais da União revela que as contribuições de previdência, cujo total representava, em 1989, apenas 34% da receita tributária, passou a oscilar entre 110% e 121% nos anos de 1990 até 1994. Em 1995 a arrecadação dessas contribuições correspondeu a mais de 148% da receita tributária. Em outras palavras, as contribuições de previdência corresponderam, em 1995, a quase vez e meia de tudo quanto a União arrecadou com os seus tributos. Como se pode acreditar que a Seguridade Social esteja falida?" (MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p.399 400).

linha, configura método de burla da legalidade na formulação das peças orçamentárias.

Acerca do rigor da legalidade, no direito público, Alexandre de Moraes expõe:

“O tradicional princípio da legalidade, previsto no art. 5.º, II, da Constituição Federal e anteriormente estudado, aplica-se normalmente na Administração Pública, porém de forma mais rigorosa e especial, pois o administrador público somente poderá fazer o que estiver expressamente autorizado em lei e nas demais espécies normativas, inexistindo, pois, incidência de sua vontade subjetiva, pois na Administração Pública só é permitido fazer o que a lei autoriza, diferentemente da esfera particular, onde será permitido a realização de tudo que a lei não proíba. Esse princípio coaduna-se com a própria função administrativa, de executor do direito, que atua sem finalidade própria, mas sim em respeito à finalidade imposta pela lei, e com a necessidade de preservar-se a ordem jurídica²⁶.”

Dessa sorte, verificamos translucidamente que a Medida Provisória que introduz o aumento de tributos por alíquota viola o devido processo legislativo por vício formal pela carência dos requisitos previstos na lei maior para sua confecção, em razão de sua excepcionalidade, além de subverter as finalidades orçamentárias das receitas vinculadas advindas da CSLL em prol de consertar o rombo do orçamento do Tesouro Nacional, bem como pelo desrespeito a regra da anterioridade nonagesimal.

VI) Conclusões:

²⁶ MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003. p.312.
Vox Forensis, Espírito Santo do Pinhal, v. 1, n.1, Jan./Jun. 2008

O Direito Tributário por ser um instrumento fulcral para a arrecadação do Estado deve ser compreendido como uma relação de direitos e deveres, onde, em um plano, há o dever fundamental de pagar o tributo, porém, esse dever traz no âmago o direito ao tributo justo e constitucionalmente embasado.

A atualidade política nos afigura um cenário de vulneração dos direitos fundamentais do contribuinte, onde há um intenso recrudescimento das alíquotas e dos poderes do Fisco calcado em razões políticas e não jurídicas, o que enseja atos de desvio de finalidade, quiçá de improbidade administrativa, todos saneáveis mediante uma atuação sólida e irrestrita em prol de salvaguardar o contribuinte e o Estado conduzindo-os a uma situação de equilíbrio jurídico e econômico.

Ao fim, ressaltamos que as lesões causadas aos contribuintes podem afetar cláusulas pétreas entabuladas em prol do contribuinte e também do Fisco federal, tal qual assinalou Roque Antônio Carrazza ao mencionar que a tributação constitucionalmente válida configura-se direito indeclinável do contribuinte.

Referencias Bibliográficas:

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional*. 6ª Ed. Coimbra: Almedina. 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2006.

MACHADO, Hugo Brito. *Curso de Direito Tributário*. 24ª Ed. São Paulo: Malheiros. 2004.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 6ª Ed. São Paulo: Dialética. 2005.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 13ª Ed. São Paulo: Atlas. 2003.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 1ª Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2008.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *Princípios Constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 18ª Ed. São Paulo: Saraiva. 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

WEDY, Gabriel Jesus Tedesco. O princípio da boa-fé objetiva no direito tributário. Porto Alegre: Revista da AJUFERGS, n. 3. p.251/288. 2006.